

Audience publique du 26 avril 2010

Recours formé par
la société anonyme ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes en matière
d'impôt sur les salaires

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 25987 du rôle, déposée en date du 14 août 2009 au greffe du tribunal administratif par la société anonyme ..., établie à L-..., représentée son administrateur Monsieur ..., tendant au « *réexamen du dossier* » et à l'annulation des « *amendes* » infligées, le tout par rapport à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 mai 2009 portant rejet de la demande de la société anonyme ... du 27 avril 2009 en remise par voie gracieuse de la taxation d'office d'un décompte de la vérification de l'impôt sur les salaires des années 2005 et 2006 émis le 22 juillet 2008 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 20 octobre 2010 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en ses plaidoiries à l'audience publique du 8 février 2010.

Vu l'avis du tribunal du 24 février 2010 prononçant la rupture du délibéré et invitant la partie demanderesse à préciser et à fournir au tribunal toutes les pièces relatives à l'astreinte prononcée à son encontre pour le 8 mars 2010 au plus tard, l'Etat ayant de son côté été invité à déposer les documents administratifs afférents au greffe du tribunal administratif pour la même date et, par mémoire supplémentaire à déposer impérativement avant le 15 mars 2010 expliquer l'issue réservée aux demandes de la société ... tendant à obtenir l'annulation desdites astreintes ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé le 5 mars 2010 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs explications complémentaires à l'audience publique du 12 avril 2010.

Il résulte des pièces versées en cause et en particulier du dossier fiscal que le 22 juillet 2008, le bureau RTS-Vérification de Luxembourg de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de la société anonyme ... un bulletin de l'impôt sur les salaires relatif aux années 2005 et 2006, par lequel le bureau procéda à la taxation d'office sur base du paragraphe 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », des retenues devant être opérées par la société.

Il résulte encore d'un extrait de compte daté du 4 mai 2009, figurant au dossier de la division du gracieux de la direction des Contributions directes, que la société anonyme ... se vit infliger une astreinte d'un montant de 600 euros apparemment pour l'année 2008.

Le 27 avril 2009, Monsieur ... adressa au bureau RTS la liste des salaires des années 2005, 2006 et 2007 ainsi que les bilans condensés des années 2005 et 2006, en soulignant la situation difficile de sa société et le fait que lui-même sortirait juste de l'hôpital en demandant à l'administration de « *régulariser* » la situation de la société « *au niveau contributions salaires et pour nous éviter des astreintes que nous ne sommes pas capables de payer* ».

Le même jour, Monsieur ... s'adressa également au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », en lui demandant d'annuler les astreintes.

Par décision directoriale du 14 mai 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la prédite demande en les termes suivants :

« Vu la requête présentée le 27 avril 2009 par le sieur ..., au nom de la société anonyme ..., établie à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts sur salaires par voie gracieuse ;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que la demande conteste au fond la taxation établie d'office d'un décompte de la vérification de l'impôt sur les salaires des années 2005 et 2006 émis le 22 juillet 2008 ;

Considérant que le bulletin d'impôt visé par la demande est coulé en force de chose décidée ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant qu'une rigueur n'est pas à admettre dans la mesure où suivant les faits, des exigences particulières conditionnant la révision des retenues d'impôt opérées ne se trouvent pas remplies, le requérant n'ayant pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les livres de salaires pour les années 2005 et 2006 ;

Considérant donc que dans le cas d'espèce, le bureau d'imposition a procédé à bon droit à la taxation des retenues opérées de la requérante sur base du paragraphe 217 AO, compte tenu des données de la cause; que la requérante doit s'imputer à elle-même les conséquences éventuellement désavantageuses des taxations effectuées contre lesquels elle n'a pas estimé opportun d'introduire dans les délais du paragraphe 245 AO une réclamation motivée (cf. Conseil d'Etat du 11 avril 1962 N°5.742 et Cour adm. du 30 janvier 2001, N°12311C) ;

Force est de constater que le moyen invoqué s'analyse en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;

Considérant que la demande gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai en matière contentieuse ou déclencher un réexamen d'office ;

Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait être admise, au vu de la motivation présentée ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ; (...) »

Par requête déposée le 14 août 2009 au greffe du tribunal administratif, la société anonyme ... a fait introduire un recours tendant au réexamen de son dossier et à l'annulation des amendes, ainsi qualifiées, lui infligées.

A l'appui de son recours, la société expose posséder des moyens extrêmement réduits avec seulement deux salariés et un très petit chiffre d'affaire, mais avoir fait tout son possible afin de s'assurer que le livre des salaires 2005 et 2006 soit aux mains de l'administration. Dans ce contexte, elle affirme avoir déchargé son ancien comptable en août 2008 compte tenu des griefs à répétition provenant de l'administration et avoir choisi la Fiduciaire GSL avec un cahier de charge extrêmement précis afin de rentrer les déclarations à temps à l'administration. A cet égard, elle souligne avoir signé un contrat avec cette fiduciaire par laquelle celle-ci se serait engagée à remettre toutes les déclarations concernant l'année 2005 avant fin septembre 2008 et celles de l'année 2006 en octobre 2008.

La société affirme que nonobstant cet engagement précis, la fiduciaire l'aurait induit en erreur en confirmant que tout était rentré dès octobre 2008 concernant les années 2005 et 2006 et que toutes les déclarations étaient en ordre.

Elle estime dès lors avoir essayé tout son possible avec ses maigres moyens afin de veiller au respect de ses obligations envers l'administration des Contributions directes et que seule la fiduciaire serait coupable de « *graves manquements* » à son contrat écrit, de sorte qu'elle devrait bénéficier d'un réexamen du dossier et de l'annulation des amendes lui infligées.

Sur question du tribunal à l'audience publique du 8 février 2010, le représentant de la société anonyme ... a précisé l'objet de son recours, à savoir que celui-ci tendrait, d'une part, à voir réexaminer la taxation d'office et, d'autre part, à obtenir l'annulation des astreintes lui infligées, le terme d'amende ayant été utilisé par erreur.

Le tribunal a encore dû constater que si divers courriers adressés à l'administration des Contributions directes sollicitaient « *l'annulation des astreintes* », aucun courrier ne remet expressément en cause la taxation d'office, si ce n'est le courrier précité du 27 avril 2009 sollicitant la « *régularisation* » de la société « *au niveau contributions salaires* » ; en revanche, la décision directoriale déferée a pour seul objet la taxation d'office, examinée dans le cadre d'une demande de remise gracieuse, sans qu'il ne ressorte du dossier fiscal que l'administration se soit prononcée à un titre ou à un autre par rapport à la demande d'annulation des astreintes.

Face à cette situation pour le moins confuse, le tribunal est amené à rappeler les principes de la procédure pré-contentieuse propres au droit fiscal.

Il convient de souligner que si d'une manière générale le destinataire d'une décision administrative individuelle est libre d'introduire un recours gracieux auprès de l'autorité ayant émis la décision afférente ou auprès du supérieur hiérarchique de ladite autorité, et que le fait de ne pas introduire un tel recours gracieux ne l'empêche pas d'introduire un recours contentieux directement contre la décision lui faisant grief, il en est autrement au cas où une disposition légale ou réglementaire prévoit expressément une procédure de recours administratif à intenter contre la décision initiale. Le fait par une telle disposition légale ou réglementaire de prévoir une procédure spéciale de recours administratif à l'encontre d'une décision administrative, oblige le destinataire de ladite décision, au cas où il souhaite voir modifier ou retirer ledit acte administratif, à recourir d'abord à la procédure spéciale telle que prévue par la loi avant de pouvoir introduire un recours contentieux devant les juridictions administratives¹.

Or, en la présente matière, le contribuable, confronté à un bulletin d'imposition, dispose de plusieurs recours spécifiques au droit fiscal, régis par des dispositions spéciales.

C'est ainsi que le contribuable dispose notamment, en vertu du paragraphe 94, alinéa 1^{er} AO, de la possibilité de faire retirer ou modifier son bulletin d'impôt, à condition toutefois qu'il ne soit pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux, possibilité communément considérée comme « *recours gracieux* » en ce sens que la demande afférente est adressée à l'autorité ayant pris la décision attaquée, à savoir le bureau d'imposition compétent.

Il peut encore déposer endéans un délai de trois mois, conformément au paragraphe 245 AO, une réclamation devant le directeur sur base du paragraphe 228 AO, le contribuable étant même obligé, lorsqu'il veut soumettre l'imposition lui opposée au juge du fond, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre préalablement une telle réclamation au directeur.

D'un autre côté, le contribuable dispose encore de la possibilité de présenter une demande de remise d'impôt - communément appelée « *remise gracieuse* » - sur base du paragraphe 131 AO, demande à ne pas confondre avec le recours gracieux au sens du paragraphe 94, alinéa 1^{er} AO. Une remise d'impôt se conçoit dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière soit subjectivement dans la personne du

¹ Trib. adm., 13 décembre 2000, n° 11253, Pas. adm. 2009, V° Procédure administrative non contentieuse, n° 128.

contribuable. Une demande de remise d'impôt s'analyse dès lors exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette².

En l'espèce, il résulte des explications fournies à la barre par le délégué du gouvernement que le demandeur ayant omis de présenter une réclamation en temps utile à l'encontre de la taxation établie d'office du décompte de vérification de l'impôt sur les salaires des années 2005 et 2006 émis le 22 juillet 2008, le directeur a considéré la demande lui adressée le 27 avril 2009 comme constituant une demande de remise par la voie gracieuse, seule possibilité encore ouverte au contribuable qui était en tout état de cause forclos pour cause de tardiveté à présenter un recours gracieux au sens du paragraphe 94, alinéa 1^{er} AO ou une réclamation au sens du paragraphe 228 AO.

Or en matière de remise gracieuse, le paragraphe 131 AO prévoit un recours de pleine juridiction, c'est-à-dire un recours en réformation.

Si la requête introductive d'instance omet certes d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a néanmoins lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi³, à savoir en l'espèce un recours en réformation, recours qui doit être considéré comme recevable pour avoir été introduit dans le délai de la loi, sa forme n'ayant par ailleurs pas été autrement critiquée par la partie publique.

Au vœu du paragraphe 131 AO, une remise d'impôt se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* », et ce à condition que la demande afférente ait été introduite par le contribuable « *endéans les délais du § 153 AO* », c'est-à-dire endéans l'année qui suit les faits justifiant la remise d'impôt sollicitée.

Plus précisément, une remise d'impôt n'est justifiée que si, ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur⁴.

En l'espèce, il appert que le contribuable entend voir « *régulariser* » sa situation dans le sens des fiches d'impôts remises tardivement, en excipant de l'absence de faute en son chef, le contribuable estimant que seuls son comptable et sa fiduciaire seraient responsables de la situation.

A cet égard, le contribuable ne fait pas état d'une quelconque rigueur subjective au sens du paragraphe 131 AO d'après laquelle sa situation personnelle serait affectée de façon telle que le paiement de l'impôt non remis par la décision déferée compromettrait son existence économique et le priverait des moyens de subsistance indispensables, la

² Trib. adm., 17 octobre 2001, n° 13099, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 360.

³ Trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760, Pas. adm. 2009, V° Recours en annulation, n° 57.

⁴ Trib. adm. 18 novembre 1998, n° 10364 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 365, et autres références y citées

demanderesse n'ayant en l'espèce fourni aucun élément concret au tribunal lui permettant de retenir que les montants retenus au titre de la taxation d'office seraient incompatibles avec l'équité, la seule affirmation selon laquelle la société n'aurait que des moyens extrêmement réduits et un « *très petit chiffre d'affaire* », n'étant pas de nature à établir une telle rigueur subjective au détriment du contribuable.

Quant aux reproches adressés par le contribuable à son comptable et à sa fiduciaire, qui n'auraient pas respecté leurs engagements contractuels en omettant de déposer en temps utile des documents et pièces comptables requises, il y a lieu de souligner que le contribuable est personnellement tenu du respect des obligations lui imposées par la loi fiscale : il ne saurait dès lors s'en décharger en excipant de la faute d'un tiers, fût-il contractuellement chargé de ces obligations, un tel contrat n'étant pas opposable aux tiers ni *a fortiori* à l'administration

Sur base des considérations qui précèdent, le recours est à rejeter pour être non fondé en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale refusant au contribuable le bénéfice d'une remise gracieuse d'impôts.

En ce qui concerne le volet du recours tendant à obtenir l'annulation de l'astreinte infligée à la société, il résulte des dispositions combinées du paragraphe 237 AO et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est compétent pour statuer comme juge de l'annulation sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision liquidant une astreinte.

Il convient cependant d'abord de préciser que ni le recours gracieux prévu au paragraphe 94 AO, ni la réclamation au sens de l'article 228 AO, ni enfin une demande en remise gracieuse sur base du paragraphe 131 AO ne sont possibles à l'égard d'une astreinte, ces différentes voies de recours administratifs ou pré-contentieux n'étant ouvertes qu'à l'égard d'impôts.

En revanche, il est admis que le paragraphe 95 AO est applicable aux astreintes⁵, cette disposition permettant au bureau, à l'instar du paragraphe 94 AO, de retirer ou de modifier l'astreinte lorsque le bureau l'estime postérieurement comme injustifié, de même que le contribuable peut toujours en cette matière, à défaut de recours pré-contentieux spécifique, introduire un recours hiérarchique par-devant le directeur.

En l'espèce, il ne résulte cependant pas des éléments communiqués au tribunal que le directeur ait pris une décision relative à l'astreinte, la décision directoriale telle que déférée n'ayant tout simplement pas abordé la question de l'astreinte, de sorte qu'il convient d'analyser dans quelle mesure ce silence, respectivement cette absence de réponse peuvent être déférés au tribunal.

Si à ce propos l'article 4 (1) figurant sous la section 1 « *des recours en matière administrative dévolus en première instance au tribunal administratif* » de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif prévoit que « *dans les affaires contentieuses qui ne peuvent être introduites devant le tribunal administratif que sous forme de recours contre une décision administrative, lorsqu'un délai de trois mois*

⁵ J. Olinger, Les prélèvements pécuniaires accessoires en matière d'impôts directs, Etudes fiscales n° 112, n° 43.

s'est écoulé sans qu'il soit intervenu aucune décision, les parties intéressées peuvent dès lors considérer leur demande comme rejetée et se pourvoir devant le tribunal administratif », de sorte qu'en application de cette disposition le silence maintenu par le directeur par rapport à la demande du contribuable d'obtenir l'annulation de l'astreinte devrait être considérée comme décision implicite de refus susceptible d'être déférée au tribunal, les dispositions de l'article 4 (1) précitées ne sont cependant pas applicables en matière fiscale⁶.

Cette interprétation de la loi de 1996 est confortée par les travaux préparatoires suivant lesquels *« par opposition au domaine administratif, le silence de l'administration [des Contributions] n'est pas à considérer comme le rejet de la demande. ... Il en résulte également que dans ce cas le recours est dirigé non pas contre une décision implicite de rejet, mais contre la déclaration [sic] initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée⁷ ».*

En outre, au point (3) 3 dudit article 8 il est précisé que *« lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. (...) ».*

Force est partant de constater que les possibilités exceptionnelles d'agir contre une décision qui a fait l'objet d'une réclamation et contre une décision directoriale implicite de rejet sont limitées au contentieux de l'impôt, c'est-à-dire aux réclamations au sens du paragraphe 228 AO et aux demandes de remises gracieuses sur base du paragraphe 131 AO.

Aucune disposition légale applicable en matière fiscale ne prévoit une telle possibilité dérogatoire pour les cas visés par le paragraphe 237 AO.

Ainsi, en cas d'application du paragraphe 237 AO, disposition instituant un recours hiérarchique formel contre les décisions administratives autres que celles prévues aux paragraphes 168, 211, 214, 215 et 212 a., alinéa 1^{er} et 235, il résulte des considérations qui précèdent qu'au vœu du législateur, un recours au tribunal administratif n'est ouvert qu'à l'encontre d'une décision explicite du directeur de l'administration des Contributions directes statuant suite à un recours hiérarchique contre une décision - explicite - qui ne constitue pas un bulletin au sens de la AO.

Par conséquent, le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité pour autant qu'il est dirigé contre la décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes, résultant de la non-réponse du directeur à la demande d'« annulation » des astreintes lui adressée par la société

Cependant, tel que relevé ci-avant, en cas de non-réponse du directeur, le recours doit être dirigé non pas contre une décision implicite de rejet, mais contre la décision initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée.

⁶ Trib. adm. 16 juin 1999, n° 11052 et trib. adm. 29 mars 2000, n° 11211, non publiés.

⁷ Cf. doc. parl. 3940^{A2}, amendements adoptés par la commission des institutions et de la révision constitutionnelle, p.5, ad (3) 3).

En ce qui concerne cette seule décision théoriquement susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux devant le tribunal, à savoir la décision du bureau d'infliger une astreinte au contribuable, il y a lieu de constater que cette décision n'a été déférée ni formellement au tribunal, en ce sens que la requête ne mentionne pas directement ladite décision, contrairement aux prescriptions de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ni matériellement, en ce sens que la ... n'a pas annexé ladite décision à sa requête, et ce malgré le fait que l'article 2 de la loi du 21 juin 1999 précitée exige que la décision critiquée figure en copie parmi les pièces versées, la seule décision produite étant la décision directoriale du 14 mai 2009.

Il convient encore de souligner que le tribunal, par avis du 24 février 2010, avait demandé à la société ... d'indiquer avec précision et à lui fournir toutes les pièces relatives à l'astreinte prononcée à son encontre pour le 8 mars 2010 au plus tard, sans que ladite société n'obtempère.

Il s'ensuit qu'outre de ne pas avoir été explicitement saisi par la société ... de la décision initiale du bureau d'imposition portant condamnation de ladite société à une astreinte, le tribunal se voit en tout état de cause, matériellement, dans l'impossibilité d'analyser cette décision, qui n'a été ni identifiée ni communiquée, le tribunal ignorant notamment la date de la décision, l'existence éventuelle d'une ou de plusieurs décisions relatives à plusieurs années d'imposition, le ou les montants auxquels la société ... a été condamnée, les motifs d'une telle condamnation, les étapes procédurales ayant abouti à la condamnation et les éventuelles réactions d'... aux éventuels rappels et injonctions lui adressés, éléments dont le tribunal avait cependant demandé la communication à la société demanderesse.

Il résulte de ce qui précède que le recours introduit par la société ... doit également être rejeté pour autant qu'il ait visé la ou les décisions l'ayant condamné à une astreinte, le tribunal n'étant en l'état du dossier pas en mesure de prendre position par rapport à cette question.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour autant qu'il est dirigé contre la décision directoriale en matière gracieuse refusant de reconsidérer la taxation d'office ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

déclare le recours en annulation irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le silence du directeur par rapport à la demande du contribuable tendant à l'annulation de l'astreinte ;

le rejette enfin en ce qu'il viserait éventuellement la décision initiale ayant condamné la demanderesse à une astreinte ;

met les frais à charge de la société demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 26 avril 2010 par :

Marc Sünnen, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Sünnen